

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Odložená daň a její vliv na vlastní kapitál
Deferred Tax and its Influence on Equity

Student: Martina Sýkorová

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně a uvedla v seznamu literatury všechny použité literární a odborné zdroje.

Místo:

Datum:

.....

Podpis

Poděkování

V této části bakalářské práce bych ráda poděkovala prof. Ing. Viole Šebestíkové, CSc. za připomínky a rady, kterými dopomohla k vypracování této práce.

Obsah

1	ÚVOD	1
2	VÝVOJ ODLOŽENÉ DANĚ	3
2.1	Úprava odložené daně v České republice	3
2.2	Vývoj IAS 12 – Daně ze zisku	7
3	CHARAKTERISTIKA A VÝZNAM ODLOŽENÉ DANĚ	10
3.1	Obecně uznávané účetní předpoklady	11
3.2	Splatná daň z příjmů	12
3.3	Odložená daň	13
3.3.1	Audit účetní závěrky	14
3.3.2	Metody výpočtu odložené daně	16
3.3.3	Výpočet odložené daně	18
3.4	Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně	19
3.5	Účtování o odložené dani	21
3.5.1	První rok účtování o odložené dani	21
3.5.2	Účtování o odložené dani v následujících letech	23
3.6	Vykazování odložené daně	24
3.7	Inventarizace odložené daně	25
3.8	Základní tituly vedoucí ke vzniku odložené daně	26
3.8.1	Rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku	26
3.8.2	Výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení	27
3.8.3	Ztráta	28
3.8.4	Odčitatelné položky od základu daně	29
3.8.5	Opravné položky	29
3.8.6	Účetní rezervy	33
3.8.7	Nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	33
3.8.8	Daňové závazky	35
4	DOPADY Z ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ	36
4.1	Představení podniku AKOMED, a. s.	36
4.2	Odložená daň z titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny	36
4.3	Odložená daň z titulu nezaplaceného SP a ZP	39
4.4	Účetní rezervy	40
4.5	Celková odložená daň	41

5	ZÁVĚR	44
	Seznam použité literatury	46
	Seznam zkratek	
	Seznam tabulek	
	Seznam schémat	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1 ÚVOD

Označení pojmu *odložená daň z příjmů* může vytvářet dojem, že se jedná o daňový termín a bývá často zaměňována se splatnou daňovou povinností, kdy správce daně povolil posečkání daně nebo úhradu daně ve splátkách a vlastně splatnost této daně byla odložena. Ale pojem *odložená daň z příjmů* je *pouze účetní pojem* a nemá žádný dopad na placení daně z příjmů.

Účetnictví musí podávat *věrný a pravdivý pohled* na hospodaření účetní jednotky. Tento obraz významně ovlivňuje právě *odložená daň*. Pokud by účetní jednotka odloženou daň nevykázala, porušila by zásadu *opatrnosti* při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření – tato situace by se mohla i podstatně projevit ve vztahu k majetkové podstatě podniku. Dalším důležitým účetním předpokladem je *akruální* princip – princip časové souvztažnosti, kdy se transakce a jiné události zachycují v období vzniku a nebere se ohled na okamžik splacení. Samozřejmě základním předpokladem je trvání podniku, jelikož v opačném případě by nemělo vůbec smysl o odložené dani účtovat. Pokud si je vedení podniku vědomo, že mohou nastat různé situace ohrožující fungování podniku, musí tyto skutečnosti zveřejnit.

Tato bakalářská práce je rozdělena celkem do třech hlavních částí. První část bude popisovat vývoj odložené daně v České Republice, kde se účtování odložené daně poprvé objevilo 1. 1. 1993, ale i vývoj Mezinárodního účetního standardu IAS 12. První podoba tohoto standardu spadá až do roku 1979, kdy byl přijat standard pod názvem Účtování o daních ze zisku a vstoupil v platnost 1. ledna 1981.

Druhá část bude teoretická a zároveň nejrozsáhlejší. Bude popisovat charakteristiku, význam a celkovou problematiku odložené daně – například metody výpočtu odložené daně, účtování odložené daně a vysvětlovat jednotlivé základní tituly vedoucí ke vzniku odložené daně.

Třetí část je více praktická, kde znázorním dopady z účtování odložené daně na fiktivní firmě AKOMED, a. s. Odložená daň zde bude vznikat ze třech vybraných titulů – z titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny dlouhodobého hmotného

majetku, z titulu nezaplaceného sociálního a zdravotního pojištění a z titulu vytvoření rezervy na záruční opravy. Na konci pak uvedu výpočet výše celkové odložené daně a také poukážu na rozdíl mezi situací, kdy o odložené dani podnik účtuje a situací, kdy by podnik o odložené dani neúčtoval.

Cílem této bakalářské práce je popsat problematiku odložené daně především v podmínkách České Republiky, vysvětlit a popsat jednotlivé základní tituly vedoucí k odložené dani a provést výpočty a účtování vybraných titulů na vzorových příkladech.

2 VÝVOJ ODLOŽENÉ DANĚ

V první části této kapitoly se zabývám vývojem odložené daně v českých podmínkách a v druhé části vývojem standardu IAS 12. Obě části jsou rozdělené do časových úseků. Ve třetí části uvádím harmonizační proces finančního účetnictví a ve čtvrté části se okrajově věnuji americkému systému US GAAP.

2.1 Úprava odložené daně v České republice¹

1. Období od 1. ledna 1993 do 31. prosince 2000

Až s přijetím nového zákona o účetnictví, účinného od 1. 1. 1993, vznikla povinnost účtovat o odložené dani. Povinnost účtovat o odložené dani měla však pouze úzká skupina subjektů, a to pouze účetní jednotky, které tvořily skupinu podniků. Skupinu podniků tvořily podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské společnosti.

2. Období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2001

Toto období bývá nazýváno jako tzv. meziobdobí a nastala v něm první důležitá změna v koncepci účtování odložené daně. Snaha o další sblížování české účetní legislativy s úpravou v Mezinárodních účetních standardech byla hlavním důvodem této změny.

Účetní právní norma nepřinesla povinnost, ale možnost vycházet při výpočtu odložené daně i z ostatních časových rozdílů, tedy nejen z rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy. Ostatní časové rozdíly jsou například tvorba rezerv nad rámec zákona o rezervách, tvorba opravných položek na vrub nákladů nebo odčitatelná daňová ztráta.

K účtování o odložené dani sloužil účet **371 – Odložená daňová pohledávka a závazek**.

¹ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

Doposud ale zůstala povinnost účtovat o odložené dani jen pro podniky tvořící skupinu podniků.

Výše odložené daně za aktuální období se stejně jako v současné době účtovala do výsledku hospodaření, a to na účty **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená** nebo na účet **594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená**.

Vzniknout mohla odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek. *Odložená daňová pohledávka* – vylepšovala účetní výsledek hospodaření (mohla zvyšovat zisk nebo snižovat ztrátu) a účtovala se 371/592, případně 371/594. *Odložený daňový závazek* – účtován jako náklad, a to 592/371, případně 594/371.

3. Období od 1. ledna 2002 do 31. prosince 2002

Podstatné změny přineslo Opatření MF č.j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Toto Opatření MF nabylo účinnosti dnem 1. ledna 2002 a znamenalo další přiblížení české účetní legislativy úpravě v rámci Mezinárodních účetních standardů.

Jednou z nejvýznamnějších změn je výrazné rozšíření okruhu účetních jednotek, které podléhají povinnosti účtovat o odložené dani. Od roku 2002 tedy musely povinně odloženou daň zjišťovat a účtovat o ní tyto následující subjekty:

- podniky, které tvořily skupinu podniků (mateřské podniky, podniky s rozhodujícím a podstatným vlivem),
- všechny účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

Nově se tedy jednalo o všechny akciové společnosti a dále pak účetní jednotky, kterými jsou:

- společnosti s ručením omezeným,
- komanditní společnosti,
- veřejné obchodní společnosti,
- družstva,
- zahraniční právnické osoby,
- fyzické osoby včetně zahraničních,

a to v případě, že ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhly nebo překročily minimálně dvou ze tří následujících kritérií v souladu s tehdejším zněním §20 zákona o účetnictví:

- úhrn rozvahy více než 40 mil. Kč (aktiva brutto),
- roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč (výnosy snížené o prodejní slevy, daň z přidané hodnoty a ostatní daně přímo spojené s obratem),
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50 (včetně členů družstva).

Ostatní účetní jednotky si nadále můžou vybrat, zda chtějí nebo nechtějí účtovat o odložené dani.

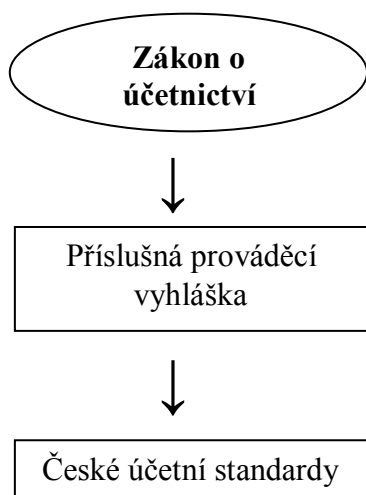
Dále došlo díky nové koncepci také ke změně metody výpočtu odložené daně. Začala se používat závazková metoda rozvahového přístupu. Tento přístup už nevychází z výsledkových účtů, jak tomu bylo v minulých letech, ale z rozdílů mezi účetní a daňovou rozvahou.

4. Období od 1. 1. 2003 po současnost

Dnem 1. 1. 2003 nabývá účinnosti vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Odložená daň se podle zůstatku začala vykazovat v rozvaze jako dlouhodobá pohledávka nebo dlouhodobý závazek. Vedla k tomu snaha přiblížit problematiku odložené daně ještě více k IFRS. Používá se stále závazková metoda založená na rozvahovém principu.

Problematikou odložené daně se legislativně zabývá v rámci Českých účetních standardů pro podnikatele, a to samostatným Českým účetním standardem pro podnikatele č. 003 – Odložená daň. Se vstupem do Evropské unie v roce 2004 začala platit nová legislativní struktura pro oblast účetnictví: zákon → vyhláška → české účetní standardy.

Schéma č. 2-1 Nové legislativní struktury účetnictví



Pramen: JANOUSHKOVÁ, J. Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1. Str. 28.

Pro větší přehlednost uvádím tabulku vývoje odložené daně:

Tab. č. 2-1 Vývoj úpravy odložené daně v ČR

Období	Účtování o odložené dani	Zohledňované rozdíly	Metoda výpočtu
1.1.1993 až 31.12.2000	Povinně podniky ve skupině	Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	Závazková metoda výsledkového přístupu
1.1.2001 až 31.12.2001	Povinně podniky ve skupině	Rozdíl mezi odpisy a nepovinně další časové rozdíly	Závazková metoda výsledkového přístupu
1.1. 2002 až 31.12. 2002	Podniky ve skupině a povinně auditované účetní jednotky	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda rozvahového přístupu
1.1.2003 až současnost	Konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu	Všechny přechodné rozdíly	Závazková metoda rozvahového přístupu

Pramen: upraveno autorem dle JANOUSHKOVÁ, J. Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1. Str. 27.

2.2 Vývoj IAS 12 – Daně ze zisku

Současný přístup k účtování a vykazování odložené daně navazuje na Mezinárodní účetní standard IAS 12 – Daně ze zisku (dále jen „standard“), který upravuje jak problematiku daně odložené, tak splatné daně. Odložené dani je však věnovaná větší část tohoto standardu, o dani splatné je zde jen zmínka. Daňová problematika je značně specifická, upravována hlavně národní daňovou legislativou. Proto by bylo velmi složité, snad i nemožné tuto oblast globálně sjednotit.

1. Období od 1. ledna 1981 do 31. 12. 1997

První podoba standardu spadá do roku 1979, kdy byl přijat standard pod názvem Účtování o daních ze zisku a vstoupil v platnost 1. ledna 1981.

Díky snaze o co nejpřesnější vyčíslení výsledku hospodaření běžného období se výnosům přiřazovaly všechny náklady, které s nimi přímo souvisely, tedy i do té doby nezaplacená daň vztahující se k výnosům, které nebyly v běžném období zdaněny. Proto byla po celou dobu existence časového rozdílu (nesoulad mezi účetním výsledkem hospodaření a zdanitelným ziskem, který se ale časem vyrovná) používána daňová sazba platná v době vzniku tohoto rozdílu. Z tohoto důvodu bylo nutné vést podrobnou evidenci vzniku jednotlivých rozdílů a souvisejících daňových sazeb.

*„Během následujících deseti let se postupně přesouval prvotní zájem o informace uvedené ve výkazu zisku a ztráty směrem k údajům uvedené v rozvaze. V roce 1989 byl vydán **Koncepční rámec** pro přípravu a zveřejňování účetních výkazů a po vydání tohoto rámce se začal klást stále větší důraz na shodu všech vykazovaných položek s definicí jednotlivých prvků a následných kritérií pro jejich rozpoznání v účetních výkazech podniku.“²*

² viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1. Str. 23.

2. Období od 1. ledna 1998 po současnost

V roce 1996 byl původní standard nahrazen novelizovaným standardem **Daně ze zisku**, kterým se musely podniky povinně řídit při sestavení účetní závěrky za období počínající 1. ledna 1998.

Vybrané rozdíly v účtování podle původního standardu a novelizovaného standardu lze shrnout v následující tabulce:

Tab. č. 2-2 Srovnání původního a novelizovaného standardu

PŮVODNÍ STANDARD	NOVELIZOVANÝ STANDARD
Metoda odložení nebo závazková metoda , u níž se používal výsledkový přístup.	Pouze závazková metoda , ale založená na rozvahovém přístupu.
Vycházelo se z časových rozdílů .	Vychází z přechodných rozdílů .
Možnost volby částečného použití odložených daňových závazků .	V plném rozsahu je požadováno účtování všech odložených daňových závazků .
Požadoval, aby odložené daňové pohledávky vznikající z časových rozdílů byly uznány, pokud lze přiměřeně očekávat, že budou realizovány a aby se odložené daňové pohledávky vznikající z daňových ztrát, uznaly jako pohledávka pouze tehdy, pokud existuje jistota, že budoucí zdanitelný zisk bude stačit k tomu, aby se mohla realizovat výhoda z uplatnění ztráty.	Odložená daňová pohledávka v případě, že sníží daňovou ztrátu, by měla být účtována pouze tehdy, jestliže budoucí zisk, proti kterému bude umořena, je dosažitelný.
Nepožadoval, aby se v případě přecenění aktiv muselo o odložené dani účtovat.	Odložená daň musí být účtována v plném rozsahu v případě přecenění aktiv .
Nebylo specifikováno, zda se v případě odložené daňové pohledávky nebo závazku jedná o krátkodobá nebo dlouhodobá aktiva a závazky.	Požaduje, aby odložené daňové pohledávky a závazky nebyly klasifikovány jako krátkodobá aktiva a závazky.
Nebylo stanoveno, zda se můžou snižovat odložené daňové pohledávky a závazky.	Je zakázáno snížení odložených daňových pohledávek a závazků.

Pramen: autor

3. Hlavní cíle standardu

Hlavním cílem standardu je určit pravidla, dle kterých musí účetní jednotky zachytit daňové důsledky ve svých účetních závěrkách. Těmito daňovými důsledky jsou:

- budoucí úhrady účetní hodnoty aktiv, které jsou v tomto období zachycené v závěrečné účetní jednotky,
- budoucí vyrovnání účetní hodnoty závazků, které jsou v tomto období zachycené v závěrečné účetní jednotky,
- transakce a ostatní události v běžném období zachycené v závěrečné účetní jednotky.

V praxi se musí porovnat účetní hodnota aktiva či závazku v rozvaze s daňovou základnou, přičemž daňová základna je částka přiřaditelná danému aktivu či závazku při výpočtu daňového základu.

Vznikne-li mezi těmito hodnotami nesoulad, pak při splnění předepsaných podmínek vykáže odloženou daňovou pohledávku nebo závazek. Výše této odložené daňové pohledávky nebo závazku odpovídá součinu vzniklého rozdílu a aktuálně platné či v budoucnu platné daňové sazby. Ve výkazu zisku a ztráty se zúčtuje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem odložené daně v rozvaze.

3 CHARAKTERISTIKA A VÝZNAM ODLOŽENÉ DANĚ

Termín odložená daň nezřídka i odborná veřejnost nechápe správně. Tento termín svádí k domněnce, že se jedná o termín daňový, a to tak, že správce daně povolil úhradu daně ve splátkách nebo posečkání daně (dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Ale odložená daň je termín čistě účetní a nemá žádný vliv na placení daní z příjmů.

Z rozdílných účetních a daňových pravidel vzniká celá řada rozdílů mezi daňovými a účetními náklady a výnosy. Tyto rozdíly se promítají do rozdílů mezi výsledkem hospodaření a základem daně.

Obecně může být účetní a daňový pohled na určité hospodářské činnosti následující:

- **stejný**, kdy odložená daň vůbec nevzniká
- **trvale rozdílný**³, kdy odložená daň rovněž nevzniká
- **dočasně rozdílný**⁴.

Podstatou je, že odložená daň slouží k přiřazení účetních nákladů do příslušného účetního období bez ohledu na daňové zákony. Omezuje tím zkreslení účetního hospodaření dočasnými daňovými odlišnostmi. Konečná daň z příjmů splatná se totiž nevztahuje k výsledku hospodaření před zdaněním, ale vztahuje se k základu daně z příjmů, který z účetního výsledku hospodaření vychází při respektování ustanovení základu daně z příjmů.

Přestože se o odložené dani účtuje, nevzniká žádná uhrazovací povinnost ve vztahu k příslušnému správci daně. Tvoří se pouze v zájmu uplatnění obecně uznávaných účetních předpokladů pro zjišťování a vykazování výsledku hospodaření. Jde tedy o přesnější účetní zobrazení ve smyslu aktuálního principu, věrného a poctivého zobrazení a zásady opatrnosti.

³ Další podrobnosti viz kapitola 3.4 Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně

⁴ Další podrobnosti viz kapitola 3.4 Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně

Samozřejmě odložená daň nezajistí naprosto úplný a správný obraz hospodářské situace účetní jednotky, ale velkou měrou tomu napomáhá. Odložená daň se prosadila do účetních předpisů jako závazné pravidlo i přesto, že její přínos nemusí vždy odpovídat vynaloženému úsilí na její zjištění a vykázání.

3.1 Obecně uznávané účetní předpoklady

Obecně uznávané účetní předpoklady jsou⁵:

- **akruální princip** - princip časové souvztažnosti, který požaduje zachycení transakcí a jiných událostí v období vzniku bez ohledu na dobu splacení,
- **zásada věrného zobrazení** účetnictví – věrný a poctivý obraz v účetní závěrce,
- **zásada opatrnosti** při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření,
- předpoklad soustavného trvání podniku.

Zásada věrného a poctivého zobrazení vyžaduje podle zákona o účetnictví vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala *věrný a poctivý obraz* účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Podle § 7 zákona o účetnictví je zobrazení *věrné*, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je *poctivé*, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude *nepřetržitě pokračovat ve své činnosti* a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

⁵ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

Jelikož v budoucnosti není nic jisté, je nutné se do ní dívat s přiměřenou nejistotou. Proto musí účetní jednotky v rámci zásady *opatrnosti* dle § 25, odst. 3 brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky.

3.2 Splatná daň z příjmů⁶

Splatná daň ze zisku představuje částku, která je vypočtena podle právě platné daňové legislativy ze základu daně odvozeného od výsledku hospodaření. Součástí tohoto procesu podnik stanoví za účetní období výsledek hospodaření před zdaněním. Z tohoto výsledku hospodaření dle zákona o daních z příjmů vypočte základ daně a dle platné sazby daně z příjmů vypočte konečnou daňovou povinnost.

Tento proces neprobíhá v účetnictví. Pro účetní závěrku je podstatná pouze výše splatné daně, která je účetním nákladem a současně i závazkem účetní jednotky a ovlivní konečnou výši výsledku hospodaření.

Účetnictví pro účely správného a věrného zobrazení rozlišuje dvě položky daně z příjmů:

- splatnou daň z příjmů za dané účetní a zdaňovací období,
- odloženou daň z příjmů do příštích účetních a zdaňovacích období.

Daňovou povinnost k dani z příjmů mají jak fyzické osoby, tak právnické osoby. U **právnických osob** se daň z příjmů stává součástí nákladů ve dvou položkách:

- daň z příjmů z běžné činnosti,
- daň z příjmů z mimořádné činnosti.

Daní z příjmů právnických osob představuje vlastně zdanění výsledku hospodaření účetní jednotky, tedy zisku. Pokud bude účetní jednotka dosahovat zisku, ale v některé z činností bude vykazovat ztrátu, vypočte se za ztrátovou činnost **fiktivní daň ze ztráty**, což je v podstatě daňová pohledávka, která se zúčtuje s daňovými závazky ze zisku. Může se také stát, že účetní jednotka bude dosahovat ztráty celkově.

⁶ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

V takovém případě si tuto ztrátu může odpočítat od daňového základu v bezprostředně následujících pěti letech. V tomto případě se daňová pohledávka vůbec nepočítá a ani se o ní neúčtuje.

Zálohy na daň placené v průběhu účetního období se účtují na stranu Má dáti účtu 341 – *Daň z příjmů*. Při uzavírání účetních knih se na straně Dal tohoto účtu vyúčtuje závazek účetní jednotky za zdaňovací období, který zjistíme z daňového přiznání. Zůstatek účtu 341 představuje buď **nedoplatek**, nebo **přeplatek** splatné daně. Celková daňová povinnost je v obratu strany Dal účtu 341.

Daňová povinnost představuje pro účetní jednotku **ekonomický nutný náklad**, který souvisí s podnikatelskou činností. V účetnictví se toto projevuje zápisem na vrub nákladové skupiny 59 – *Daň z příjmů a převodné účty a rezerva na daň z příjmů*.

Podklady pro určení **daňového základu** se čerpají z **účetnictví**. Podle těchto podkladů se zjistí výsledek hospodaření v účetnictví, tzv. účetní zisk a ten se dále upraví o položky daňově neuznatelné a o veškeré částky neoprávněně zkracující výnosy. Daňový základ se dále upraví o tzv. připočitatelné a odčitatelné položky dle zákona o daních z příjmů.

Výpočet splatné daně:

základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů) x sazba daně

3.3 Odložená daň

V této kapitole se zabývám povinnostmi zjišťování a účtování odložené daně, auditem účetní závěrky, metodami výpočtu odložené daně a samotným výpočtem odložené daně.

3.3.1 Audit účetní závěrky⁷

V současné době, dle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, mají povinnost zjišťovat a účtovat odloženou daň účetní jednotky, které:

- tvoří **konsolidační celek**,
- sestavují účetní závěrku **v plném rozsahu**.

Od roku 2004 nemusí všechny akciové společnosti podléhat auditu, avšak i nadále musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

Řádnou a mimořádnou účetní závěrku musí povinně nechat ověřit auditorem tyto účetní jednotky:

- **akciové společnosti** (od roku 2004), pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:
 - aktiva celkem více než 40 mil. Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,
 - roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snižovaná o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu (tj. zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů),
- **ostatní obchodní společnosti** (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost a společnost s ručením omezeným), **družstva**, podnikající zahraniční osoby a fyzické osoby, podnikatelé účtující v soustavě účetnictví (tj. účetní jednotky dle § 1 odst. 2 ZoÚ), pokud ke konci rozvahového dne

⁷ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

účetního období, za něž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3 ZoÚ) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií, které jsou již výše uvedeny. V případě družstva se zaměstnancem rozumí i pracovní vztah člena k družstvu.

Existují však úlevy z povinnosti ověřování účetní závěrky auditem, a to pro účetní jednotky:

- v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců,
- které sestavují mimořádnou účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání nebo kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání.

Ale účetní závěrka, která je sestavená ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, už auditu podléhá.

Ostatní účetní jednotky, které netvoří konsolidační celek a ani nemají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, si mohou samy zvolit, jestli budou zjišťovat a účtovat o odložené dani nebo ne. Pokud se rozhodnou pro možnost účtovat o ni, měli by tuto skutečnost mít zakotvenou ve vnitropodnikové účetní směrnici.

Ke změně v okruhu subjektů, které povinně účtují o odložené dani (místo všech auditovaných účetních jednotek jednotky, které sestavují závěrku v plném rozsahu), došlo z důvodu změny v povinném auditu. Od roku 2004 již nemusí podléhat auditu všechny akciové společnosti, ale musí stále sestavovat účetní závěrku vždy v plném rozsahu. Tedy odloženou daň zjišťují ty účetní jednotky, které mají povinnost účetní závěrku ověřit auditorem a akciové společnosti bez ohledu na povinnost auditu.

3.3.2 Metody výpočtu odložené daně⁸

Nejdříve se musí správně určit **přechodné rozdíly** mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem, které jsem vysvětlila v předchozích kapitolách. Po tomto určení se musí stanovit správná sazba daně, která bude použita pro výpočet hodnoty odložené daně. Pro toto stanovení správné sazby daně existují dvě metody:

1. **metoda odložení,**
2. **závazková metoda.**

1. Metoda odložení

Princip této metody spočívá ve zdůraznění skutečnosti, že dochází k přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základu daně z daného účetního a zdaňovacího období do období pozdějších. Pro výpočet odložené daně se použije sazba daně platná v období, kdy daná položka ovlivnila výsledek hospodaření (neopravuje se tedy o změny v daňové sazbě). „*Princip výpočtu odložené daně podle této metody odložení české účetní předpisy nikdy neumožňovaly.*“⁹

Ovšem Mezinárodní účetní standard IAS 12 – Daně ze zisků tuto metodu v minulosti umožňoval používat. Novelizovaný IAS 12 s platností od 1. ledna 1998 však tuto metodu zakazuje a vyžaduje používat výhradně závazkovou metodu, která je založena na rozvahovém přístupu.

2. Závazková metoda

Závazková metoda, na rozdíl od metody odložení, zdůrazňuje skutečnost, že odložená daň bude vykázána v pozdějším období. Proto se pro zjištění hodnoty odložené daně použije sazba daně platná pro to období, ve kterém bude výnos nebo náklad zohledněn pro stanovení základu daně.

⁸ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

⁹ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1. Str. 12.

Ovšem při snaze o přesné dodržení tohoto přístupu vyvstávají dva zásadní problémy, a to:

- nelze jednoznačně určit účetní (resp. zdaňovací) období, v němž k tomuto zohlednění jednotlivých položek v základu daně z příjmů dojde,
- obvykle není s jistotou známá sazba daně na delší dobu, než je následující období.

Z těchto dvou důvodů závazková metoda připouští *reálný odhad daňové sazby* nebo známou výši sazby daně v následujícím období.

Závazková metoda je založena na dvou přístupech:

- a) závazková metoda výsledkového přístupu,
- b) závazková metoda rozvahového přístupu.

Závazková metoda výsledkového přístupu

Závazková metoda výsledkového přístupu sleduje rozdíly mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy. Z toho vyplývá, že vychází hlavně z výsledkových účtů. Tento způsob byl u nás uplatňován do konce roku 2001. Do té doby se totiž u nás odložená daň počítala především z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Závazková metoda rozvahového přístupu

Závazková metoda rozvahového přístupu vychází z rozdílů mezi daňovou základnou aktiv a jejich účetní hodnotou vykazovanou v rozvaze, tzn. z přechodných rozdílů u rozvahových položek. Daňovou základnou aktiv rozumíme hodnotu těchto aktiv, která v budoucnosti ovlivní základ daně ve vztahu k ekonomickému užítku, který účetní jednotka v budoucnu realizuje.

3.3.3 Výpočet odložené daně¹⁰

Samotný výpočet odložené daně je již v podstatě jednoduchý. Je to součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů pro **následující** období. Jinak řečeno se jedná o součin sumy přechodných rozdílů a budoucí daňové sazby. Znázorníme to následujícím vzorcem:

$$\mathbf{OD = PR \times SD}$$

OD = odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek (dle znaménka)

PR = výsledný přechodný rozdíl

SD = příslušná sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů

Výše odložené daně se zjistí jako změna stavu odložené daně, tedy její přírůstek nebo úbytek. Tato změna stavu se zjistí tak, že od konečného zůstatku odložené daně se odečte její počáteční stav.

Pro výpočet odložené daně by se správně měla použít sazba daně, která je platná v tom období, ve kterém bude odložený daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Toto však není v našich podmínkách reálné, a proto se používá sazba daně platná v příštím období.

Sazba daně příštího období se však může změnit a může být jiná, než jakou jsme předpokládali. To je způsobeno stále se měnícími daňovými zákony. V takovémto případě je nutné zůstatek odložené daně přepočítat s použitím nové sazby:

$$\mathbf{OD_N = (OD_P : SD_P) \times SD_N}$$

OD_N – nový zůstatek odložené daně

OD_P – původní zůstatek odložené daně

SD_P – původní sazba

SD_N – nová sazba

¹⁰viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

A teprve po tomto přepočtu se bude zjišťovat odložená daň za uzavírané účetní období.

Při zahájení účtování o odložené dani nebo změně způsobu výpočtu odložené daně ve většině případů znamená výrazný dopad na vykazovanou ekonomickou situaci daného subjektu. Je to z toho důvodu, že v tomto období se v rámci odložené daně nakumulují všechny rozdíly, které vznikly za celou dobu existence subjektu. V praxi převažují většinou kladné dopady, protože je většinou vykazována daňová pohledávka.

3.4 Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně

Odložená daň vzniká z rozdílů, které vznikají z rozdílného pohledu účetního a daňového na příslušné položky v účetnictví. Toto se promítá do rozdílu mezi výsledkem hospodaření a základem daně. Mohou nabývat rozdílů trvalých nebo dočasných (přechodných).

Obecně tedy může být účetní a daňový pohled na určitou hospodářskou skutečnost¹¹:

- **stejný**, kdy odložená daň nevzniká (např. zákonné rezervy tvořené dle zákona o rezervách)
- **trvale rozdílný**, kdy odložená daň rovněž nevzniká. Představuje veškeré účetní náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů (např. náklady na reprezentaci, dědická daň, darovací daň, cestovné nad limit stanovený zákonem o cestovních náhradách, odměny statutárních orgánů atd.). Účetně se tedy vztahují k období, kdy vznikly, ale daňovým nákladem se nestanou v daném účetním období, ani v žádném dalším.
- **dočasně rozdílný** (přechodný), kdy odložená daň vzniká. Jsou to náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů uznává, ale v jiném období, než v kterém jsou zaúčtovány. Dále pak také rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou (tj. hodnotou,

¹¹ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

která bude v budoucnu použita pro daňové účely). Odložená daň se zjišťuje ze všech těchto přechodných rozdílů.

Připočitatelné (zdanitelné) přechodné rozdíl

Zdanitelné přechodné rozdíl jsou takové rozdíl, které povedou ke zdanitelným částkám při určování základu daně budoucích období (zvýší daňový základ), to znamená, že vznikne **odložený daňový závazek**. V praxi to znamená, že podnik musí v budoucnu počítat s vyšší daňovou povinností. Odložený daňový závazek vzniká v případě, je-li účetní hodnota dlouhodobého majetku vyšší než daňová hodnota tohoto majetku.

Odložený daňový závazek vzniká např. v těchto případech:

- Účetní jednotka používá účetní odpisy, které jsou nižší než daňové odpisy. Z tohoto důvodu je účetní zůstatková cena vyšší než daňová zůstatková cena.
- Námi vystavená faktura na smluvní pokuty a úroky z prodlení, která není zaplacená.

Pro zjednodušení si lze odložený daňový závazek představit jako tvorbu „rezervy“ na náklady z titulu placení daně z příjmů v budoucnosti. Nelze je ovšem zaměňovat s tvorbou rezervy na daň z příjmů dle § 26 zákona o účetnictví (slouží k účtování o daňové povinnosti z titulu daně z příjmů za dané zdaňovací období v případě, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti). Tuto „rezervu“ účetní jednotka vytváří v takovém daňovém období, kdy má díky přechodným rozdílům nižší splatnou daň a tudíž větší disponibilní zisk, tedy daňový základ je nižší než výsledek hospodaření za dané účetní období. Odložená daň slouží ke snížení tohoto disponibilního zisku a vytvoření zdroje na budoucí vyšší splatnou daň. Použitím odloženého daňového závazku (rozpuštění této „rezervy“) v budoucnosti dojde k navýšení disponibilního zisku.

Odčitatelné přechodné rozdíl

Odčitatelné přechodné rozdíl vznikají tehdy, jestliže rozdíl mezi účetní a daňovou rozvahou povedou k částkám odčitatelným při určování základu daně

budoucích období (sníží daňový základ), takže vznikne **odložená daňová pohledávka**. Jsou tedy opačného charakteru než zdanitelné přechodné rozdíly, protože z odčitatelných přechodných rozdílů vzniká ekonomický prospěch.

Odložená daňová pohledávka vzniká např. v těchto případech:

- Účetní jednotka používá účetní odpisy, které jsou vyšší než daňové odpisy. Z tohoto důvodu je účetní zůstatková cena nižší než daňová zůstatková cena.
- Tvorba některých účetních opravných položek, které mohou být v budoucnu daňově uznány (pohledávky, zásoby atd.).
- Přijatá faktura na smluvní pokuty a úroky z prodlení, kterou jsme nezaplatili.
- Nezaplacené sociální a zdravotní pojištění zaúčtované v nákladech.

U odložené daňové pohledávky se musí respektovat zásada opatrnosti, proto ji tedy nelze vykázat vždy. O odložené daňové pohledávce se může účtovat pouze tehdy, má-li účetní jednotka vysoký stupeň ujištění, že v budoucím období vytvoří dostatečný zdanitelný zisk, aby mohla toto zdanitelné zvýhodnění uplatnit. Pokud je toto splněno, může si účetní jednotka v tomto daňovém období zvýšit disponibilní zisk. V budoucnu bude odložená daňová pohledávka využita jako úspora na splatné dani a povede ke snížení základu daně z příjmů.

3.5 Účtování o odložené dani¹²

Tato kapitola popisuje účtování odložené daně v prvním roce účtování o odložené dani a v následujících letech.

3.5.1 První rok účtování o odložené dani

Pokud účetní jednotka existuje již více účetních období, může být pro ni určitý problém první rok účtování o odložené dani. Má to ztížené v tom, že musí zjišťovat vlastně dvě odložené daně. A to jednu za předcházející účetní období a další za běžné účetní období. Účtování pak bude vypadat tak, že část odložené daně, která se vztahuje k předchozímu účetnímu období, se zaúčtuje na příslušné účty skupiny **42 – Rezervní**

¹² viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření. A ta část odložené daně, která se vztahuje k běžnému období, se zaúčtuje na příslušné účty skupiny **59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.**

Při výpočtu odložené daně za minulá účetní období, účetní jednotka vychází z rozvahového stavu k 31. 12. roku, který *předcházel* tomu, ve kterém účetní jednotka poprvé účtovala o odložené dani. Vypočtená daň se zaúčtuje na vrub vlastního kapitálu (odložený daňový závazek) nebo ve prospěch vlastního kapitálu (odložená daňová pohledávka), a to na těchto účtech:

- **428 – Nerozdělený zisk z minulých let,**
- **429 – Neuhrazená ztráta z minulých let.**

V *prvním* roce účtování o odložené dani se znova vypočte odložená daň k datu účetní závěrky, ale už z rozvahového stavu k 31. 12. *běžného* období. O této částce se však nebude účtovat. **Zaúčtuje se pouze rozdíl mezi počátečním stavem** (vypočtený za minulá období a zaúčtován) **a konečným stavem** (vypočtený za běžné období a nezaúčtován) **odložené daně**, a to na účtech:

- **592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená,**
- **594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená,**

s přímým vlivem na výsledek hospodaření běžného účetního období.

Výpočet odložené daně se musí rozdělit mezi minulé a běžné období proto, aby se zabránilo vlivu odložené daně za minulá období na výsledek hospodaření běžného účetního období.

Schéma č. 3-1 Účtování odložené daně v prvním roce

428 – Nerozdělený zisk	481 – Odložený daňový závazek a pohledávka	429 - Neuhrazená ztráta minulých let
	2.	1.
592 – Daň z příjmů z běž. čin. – odložená		592 – Daň z příjmů z běž. čin. - odložená
594 – Daň z příjmů z mim.čin. – odložená		594 – Daň z příjmů z mim. čin. - odložená
	4.	3.

Pramen: JANOUSHKOVÁ, J. Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1. Str. 37.

Účetní operace	Má dáti	Dal
1. Odložená daň – předchozí období (odložený daňový závazek)	429	481
2. Odložená daň – předchozí období (odložená daňová pohledávka)	481	428
3. Změna stavu odložené daně – běžné období (odložená daňová pohledávka)	481	592(4)
4. Změna stavu odložené daně – běžné období (odložený daňový závazek)	592(4)	481

Je samozřejmé, že účtování o odložené dani v prvním roce nám změní hodnotu vlastního kapitálu a tato změna nemusí být zrovna zanedbatelná. Tento fakt musíme mít na paměti při rozdělení disponibilního zisku a případnou výplatu dividend. Tato změna pak má vliv také na posuzování ekonomické situace a finanční hospodaření podniku např. u bank, kdy posuzují jejich kapitálové zajištění.

3.5.2 Účtování o odložené dani v následujících letech

V následujících letech se účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně, která je meziročně vypočtená ze všech přechodných rozdílů. Účtuje se na příslušném účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*.

Jak už jsem několikrát zmínila, o odloženém závazku účtuje účetní jednotka vždy, ale o odložené pohledávce účtuje jen tehdy, je-li velice pravděpodobné, že bude dosažitelný základ daně, proti kterému bude možné tyto rozdíly využít, tedy musí brát ohled na zásadu opatrnosti. Základ daně se považuje za dosažitelný, když existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k té samé účetní jednotce, u které se očekává vrácení:

- ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů nebo
- v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být uplatitelná zpětně nebo převedena do dalších období.

Za těchto podmínek se odložená daňová pohledávka účtuje v tom období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikly.

3.6 Vykazování odložené daně

Odložená daň se v **účetní závěrce** vykazuje v **rozvaze** v pasivech mezi dlouhodobými závazky a v aktivech mezi dlouhodobými pohledávkami. V současné době se diskutuje o rozdělení odložené daňové povinnosti na krátkodobou, která by nabyla účinnosti v příštím období a dlouhodobou, která by nabyla účinnosti až v dalších obdobích.

Ve **výkazu zisku a ztráty** se odložená daň z běžného účetního období vykazuje jako součást příjmů. Ta se, stejně jako daň splatná, dělí na daň z běžné činnosti a daň z mimořádné činnosti.

V **příloze** by měla být vymezena hlavně metoda výpočtu odložené daně, včetně použití sazby daně z příjmů stanovené zákonem o daních z příjmů. Dále se pak zde uvádějí jednotlivé tituly vedoucí k účtování o odložené dani. Ty musí být uvedeny tak, aby bylo jasné, z jakých položek se vykazovaná odložená pohledávka nebo závazek skládá.

3.7 Inventarizace odložené daně

Odložená daň podléhá inventarizaci stejně jako ostatní složky majetku a závazků. Týká se hlavně:

- ověření výše a další existence jednotlivých titulů pro vznik odložené daně, což se týká jak pohledávky, tak závazku,
- ověření pravděpodobnosti dosažení dostatečného základu daně, což se týká odložené daňové pohledávky.

Tato pravidla jsou v Českém účetním standardu č. 003 – Odložená daň, dle kterého účetní jednotka ke konci účetního období prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky. Účetní jednotka má povinnost provést test na realizovatelnost takového pohledávky.

Pokud podnik zjistí, že dosažení dostatečného základu daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, je *nepravděpodobné*, musí účetní hodnotu daňové pohledávky *snížit*. Snížení se provede v takovém rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný.

Při respektování těchto podmínek se pak odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky vyúčtované v účtové skupině 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* vykazují po vzájemném vyúčtování jako celkový zůstatek tohoto účtu.

Z toho vyplývá, že účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku pouze v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt. To vše na základě zásady opatrnosti.

3.8 Základní tituly vedoucí ke vzniku odložené daně¹³

V této podkapitole uvádím nejčastější základní tituly vedoucí ke vzniku odložené daně.

3.8.1 Rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku

Rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku¹⁴ je nejznámějším titulem pro vznik odložené daně v ČR. Tento rozdíl vzniká z rozdílného způsobu a rozdílné rychlosti odpisování tohoto majetku z hlediska účetních předpisů a zákona o daních z příjmů. Většinou vede ke vzniku *zdanitelného přechodného rozdílu* a tím k **odloženému daňovému závazku**.

Tento rozdíl vzniká téměř u všech účetních jednotek, které v účetnictví dodržují základní účetní zásady. Důvodem je to, že účetní legislativa stanoví sazby odpisů ve vztahu k době životnosti a výkonům majetku a tím předpokládá individuální výši odpisů podle jednotlivých skupin majetku. Naopak zákon o daních z příjmů předepisuje výši odpisů, které lze uplatnit jako daňový náklad.

Limitace vstupní ceny automobilu

„Při pořízení osobního automobilu, u kterého zákon o daních z příjmů stanovuje maximální vstupní cenu pro daňový odpis, může rovněž vzniknout přechodný rozdíl. Obecné pravidlo při účtování odložené daně stanoví, že odložená daň se vykazuje shodně s operací, která odloženou daň způsobila, tj. odložená daň by se musela vykazovat jako součást pořizovací ceny. V tomto případě by se změnila opět účetní pořizovací cena a přechodný rozdíl by se musel počítat znovu. Z tohoto důvodu

¹³ viz JANOUSHKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

¹⁴Od 1. 1. 2001 vznikají přechodné rozdíly v souvislosti pouze s dlouhodobým *hmotným* majetkem. Kategorie dlouhodobého nehmotného majetku byla 1. 1. 2001 ze zákona o daních z příjmů vyňata. Ale u nehmotného dlouhodobého majetku evidovaného účetní jednotkou do 31. 12. 2000 rovněž vznikají přechodné rozdíly. V této době byl nehmotný majetek považován za nehmotný majetek dle zákona o daních z příjmů. V letech 2001 – 2003 byl tento pojem čistě účetní. S účinností od 1. 1. 2004 se opět daňová legislativa zaměřila na nehmotný majetek. Novelizovaný zákon o daních z příjmů se opět vrací k legislativnímu ošetření dlouhodobého nehmotného majetku.

se odložená daň z rozdílu mezi účetní hodnotou osobního auta a limitovanou vstupní daňovou cenou nevykazuje a neučtuje.“¹⁵

3.8.2 Výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení

Smluvní pokuty a úroky z prodlení ze závazkových vztahů se účtují v souladu s účetními předpisy ve věcné a časové souvislosti. Ale zákon o daních z příjmů váže jejich daňovou souvislost až na okamžik úhrady.

Faktury za smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou daňově účinným:

- *nákladem*, v případě přijatých faktur,
- *výnosem*, v případě vydaných faktur.

Kvůli zásadě věrného zobrazení se tyto faktury účtují při jejich vystavení.

Stejnými daňovými případy jsou i úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, že věřitel je poplatník, který je fyzickou osobou a nevede účetnictví. Daňově účinné jsou pouze tehdy, jsou-li uhrazeny.

Účetní výsledek hospodaření, dle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, se kvůli úpravě na základ daně z příjmů upraví o neuhrazené smluvní pokuty a úroky z prodlení ze závazkových vztahů. Účetní jednotce pak tyto smluvní pokuty a úroky z prodlení vstoupí do základu daně až v tom zdaňovacím období, ve kterém dojde k jejich uhrazení. Do této doby vzniká z těchto položek odložený daňový závazek.

Pro úplnost zde uvádím znění části § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů:

*„Výsledek hospodaření se **snižuje** o rozdíl, o kterém smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů podle zvláštního právního předpisu (tj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) u poplatníka, který vede účetnictví, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek*

¹⁵ viz RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0. Str. 229.

*z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období. Za zánik pohledávky se pro účely tohoto ustanovení považuje i její **postoupení**.*¹⁶

*„Obdobně se **zvyšuje** základ daně o přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví, pokud byly podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích; přitom za přijetí úhrady se považuje i vzájemné započtení pohledávky a závazku podle zvláštního právního předpisu. Věřitel, který vede účetnictví a postoupí pohledávku z těchto smluvních sankcí nebo u kterého pohledávka z těchto sankcí zanikne jiným způsobem než jejím uhrazením nebo splynutím práva s povinností u jedné osoby a její výše byla podle písmene b) bodu 1 položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích, je povinen o částku této pohledávky zvýšit výsledek hospodaření, pokud již nebyl o stejnou částku zvýšen podle bodu 2. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace.*¹⁷

3.8.3 Ztráta

Pokud podnik, který vede účetnictví, vykazuje daňovou ztrátu (dle § 34 zákona o daních z příjmů fyzických a právnických osob) a neplatí žádnou daň z příjmů, dá se očekávat, že tuto ztrátu pak uplatní jako odčitatelnou položku od základu daně v příštích obdobích a z tohoto důvodu bude platit menší splatnou daň.

V tomto případě lze účtovat o odložené daňové pohledávce v rozsahu předpokládaného uplatnění převedené daňové ztráty. Pokud toto není pravděpodobné, účtování o odložené daňové pohledávce by bylo proti zásadě opatrnosti. Účetní jednotka musí prokázat vysokou míru pravděpodobnosti, že daňovou ztrátu uplatní nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Avšak s ohledem na daňovou optimalizaci daně z příjmů je možné zvýšit základ daně tak, aby bylo možné rozpustit celou ztrátu

¹⁶ § 23 odst. 3 písm. b) bod 1. ZDP

¹⁷ § 23 odst. 3 písm. a) bod 6. ZDP

v následujících letech. Pro tuto potřebu lze použít snížení uplatňovaných daňových odpisů, případně daňové odpisy úplně přerušit.

„Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“¹⁸

3.8.4 Odčitatelné položky od základu daně

Dalším titulem pro vznik a účtování o odložené daňové pohledávce je odečet 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v příslušném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje dle podmínek uvedených v § 34 ZDP. Tento odpočet je použitelný pro výpočet odložené daně jen v případě, že ho nelze v daném období uplatnit, a to z důvodů:

- podnik vykáže daňovou ztrátu,
- základ daně je nižší než celková hodnota možného odpočtu.

Další podmínkou podle zákona o daních z příjmů je, že odpočet nebo jeho zbývající část lze uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně. Avšak nejvýše v bezprostředně následujících třech zdaňovacích obdobích po tom zdaňovacím období, ve kterém vznikl tento nárok na odpočet. Částka, která se přenáší do následujících období, je právě přechodný rozdíl.

3.8.5 Opravné položky

1. Opravné položky k zásobám

Opravné položky k zásobám představují klasický a v podstatě jistý přechodný rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou těchto aktiv v rozvaze. Tvorba odložené daňové pohledávky je tedy vhodná, protože ztráta v souvislosti s realizací zásob (spotřeba nebo prodej), která nastane v příštím období, je daňově účinná. Odložená daňová pohledávka tak bude pokryta z úspory na splatné dani z příjmů v následujícím účetním období.

¹⁸ § 34 odst. 1 ZDP

Výjimkou tvoří pouze manka a škody, které jsou daňově neuznatelným nákladem.

Tvorbou odložené daňové pohledávky dochází k určitému přerozdělení disponibilního zisku a to tak, že v prvním období je tento zisk zvýšen tvorbou odložené daňové pohledávky a druhém období je snížen její úhradou.

Jelikož daňová legislativa opravnou položku k zásobám neuznává jako zdanitelný výdaj, který je možno odečíst z daňového základu pro výpočet daně z příjmů, je tato opravná položka nedaňová.

2. Opravné položky k pohledávkám¹⁹

Když srovnáme opravné položky k pohledávkám a opravné položky k zásobám, zjistíme, že opravné položky k pohledávkám jsou mnohem komplikovanějším titulem pro vznik přechodných rozdílů při výpočtu odložené daně. Významně opatrní musíme být kvůli úpravě daňové uznatelnosti hodnoty pohledávky jako daňového základu.

Podle zákona o daních z příjmů účetní jednotky mohou vybrané pohledávky uplatnit *po lhůtě jejich splatnosti* jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Odpis pohledávky mohou daňově uznat ti poplatníci, kteří vedou účetnictví a pokud o pohledávce při jejím vzniku bylo:

- účtováno ve výnosech,
- takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen,
- lze-li současně k této pohledávce uplatňovat daňově účinné opravné položky podle zákona o rezervách.

Daňovým nákladem je pak u těchto poplatníků jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně společnosti pouze v těchto případech:

- u dlužníka byl soudně zamítnut návrh na prohlášení konkursu nebo u něho soud zrušil konkurs pro nedostatek majetku a pohledávka byla poplatníkem přihlášena do konkursu a měla být vypořádána z konkursní podstaty,

¹⁹ viz JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

- dlužník, který je v konkursním nebo vyrovnávacím řízení, kdy na základě výsledků jednoho z těchto řízení nebyla uspokojena celá pohledávka,
- když dlužník zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
- pokud dlužník, který je právnickou osobou, zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou,
- na majetek dlužníka, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
- majetek dlužníka, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Daňově účinná je vždy neuspokojená pohledávka nebo její část a lze ji daňově odepsat.

Obdobně to samé platí pro pohledávku nebo její část, a to do výše kryté použitím rezervy nebo opravné položky vytvořené dle zvláštního zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, nebo která vznikla podle zákona č. 499/1990 Sb., o přepočtu devizových aktiv a pasiv v oblasti zahraničních pohledávek a závazků organizací v souvislosti s kursovými opatřeními. Toto ustanovení se však nepoužije v případě, že účetní hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením byla již odepsána na vrub výsledku hospodaření.

Daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám nelze tvořit na pohledávky mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami a na pohledávky z titulu úvěrů a půjček, dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů. V těchto případech totiž tvorba účetní opravné položky není dočasným rozdílem, proto nelze zjišťovat odloženou daň. Ale v případě, že by účetní jednotka předpokládala vyhlášení konkursu na dlužníka, bylo by možné daňově uznatelnou opravnou položku vytvořit a odloženou daň počítat.

Pokud účetní jednotky nevytvářejí opravnou položku k pohledávce z jiných důvodů, mohou dle zákona o rezervách vytvořit opravnou položku k nepromlčeným pohledávkám. Opravná položka k nepromlčeným pohledávkám se tvoří v těchto případech:

- od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, a to až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zákona č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů, soudní řízení nebo správní řízení dle zákona 71/1967 Sb., správního řádu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva. Toto platí pouze v případě, kdy od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než
 - 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
 - 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
 - 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
 - 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
 - 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Pokud účetní jednotka nepředpokládá splnění výše uvedených podmínek ani nepředpokládá s prohlášením konkursu na dlužníka, nelze počítat odloženou daň z titulu tvorby účetní opravné položky k těmto pohledávkám.

3. Opravné položky k dlouhodobému majetku

V případě tvorby opravných položek k odpisovanému dlouhodobému majetku se odložená daňová pohledávka počítá, protože riziko, které bylo důvodem účtování opravné položky, se do daňového základu promítne:

- formou odpisů,
- jako ztráta z prodeje tohoto majetku.

V případě ztráty z prodeje se jedná o případ přechodného rozdílu odčitatelného.

Toto však neplatí u neodpisovaného majetku v podobě pozemků. Ztráta z prodeje není ve smyslu zákona o daních z příjmů uznatelná, a proto se jedná o trvalý rozdíl, z kterého odložená daň nevzniká.

Obdobně jako v případě pozemků to platí také pro tvorbu opravné položky k dlouhodobým finančním investicím. Zde přechodný rozdíl vzniká jen v případě, že účetní hodnota majetku je vyšší než jeho daňová hodnota. Zde však vzniká přechodný zdaňovací rozdíl, tj. odložený daňový závazek.

4. Opravné položky k cenným papírům

Jednotlivé druhy finančních investic mají poměrně odlišné daňové režimy pro nakládání se ztrátou. Proto je nezbytné posuzovat opravné položky k jednotlivým cenným papírům individuálně. V případě pravděpodobného daňového uznání ztráty, která plyne z těchto cenných papírů, je třeba počítat odloženou daňovou pohledávku k tvorbě opravné položky. Tato situace se ale v praxi objevuje pouze u těch účetních jednotek, které drží cenné papíry k obchodování.

3.8.6 Účetní rezervy

V případě tvorby účetních rezerv, které nejsou tvořeny dle zákona o rezervách, dochází často k situacím, kdy je rezerva tvořena na *budoucí daňově uznatelné náklady* (např. rezerva na záruční opravy, rezerva na úroky z prodlení apod.). V těchto případech se odložená daňová pohledávka k této tvorbě rezervy počítá.

V případě, že je tvořena rezerva na daňově neuznatelný náklad, *nelze odloženou daň počítat*, protože v tomto případě se jedná o trvalý rozdíl, z kterého odložená daň nevzniká.

3.8.7 Nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Tyto položky se stávají přechodnými rozdíly na základě § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Tím způsobují vznik odložené daňové pohledávky.

Tyto případy nastávají tehdy, když zaměstnavatel (účetní jednotka) srazil zaměstnancům z hrubých mezd SP a ZP, ale do konce měsíce, který následuje po konci zdaňovacího období, případně do termínu podání přiznání (jestliže je účetní jednotka povinná podávat přiznání v průběhu zdaňovacího období), toto SP a ZP neuhradil.

Tento účetní náklad je závislý na jeho uhrazení a daňově uznatelným se stává až při zaplacení. Tedy v účetním období, kdy nedošlo k úhradě, vzniká přechodný připočitatelný rozdíl. Vzniklá daňová pohledávka bude následně zaplacená z úspory na splatné dani v období, kdy bude pojištění **zaplaceno**.

Pro úplnost uvádím znění části zákona o daních z příjmů, § 23 odst. 3:

*„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se **zvyšuje** o částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, sraženy, avšak neodvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. Pokud je daňový subjekt povinen podat podle tohoto zákona nebo zvláštního zákona daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, jsou částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění částkami, o které se zvýší výsledek hospodaření, nebudou-li odvedeny do termínu pro podání daňového přiznání.“²⁰*

*„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se **snižuje** o částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen výsledek hospodaření u poplatníka, který vede účetnictví, podle písmene a) bodu 5, dojde-li k jejich odvedení. Obdobně to platí pro právní nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud tyto částky pojistného a příspěvku odvede za poplatníka zaniklého bez provedení likvidace.“²¹*

²⁰ § 23 odst. 3 písm. a) bod 5. ZDP

²¹ § 23 odst. 3 písm. b) bod 2. ZDP

3.8.8 Daňové závazky

Daňové závazky jsou obecně uznávány jako náklad z pohledu daně z příjmů. Mohou být považovány jako odčitatelné přechodné rozdíly. Avšak okamžik jejich zohlednění musí být vázán na jejich úhradu. V následující tabulce jsou uvedeny daně a jejich vztah k základu daně z příjmů.

Tab. č. 3-1 Jednotlivé druhy daní a jejich vztah k základu daně z příjmů

Druh daně	Daňová uznatelnost	Vazba na úhradu
Daň z nemovitosti	Ano	Ano
Daň z převodu nemovitosti	Ano	Ano
Silniční daň	Ano	Ne
Daň dědická	Ne	-
Daň darovací	Ne	-
Daň z příjmů	Ne	-
Poplatky	Ano	Ano

Pramen: JANOUSHKOVÁ, J. Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1. Str. 62.

Z této tabulky vyplývá, že titulem pro vznik odčitatelných přechodných rozdílů mohou být závazky vyplývající z daně z nemovitosti, daně z převodu nemovitosti a poplatků. Z hlediska významnosti u odložené daně jsou důležité především závazky z titulu z převodu nemovitosti díky tomu, že jejich hodnota může být výrazně vysoká.

4 DOPADY Z ÚČTOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ

V této části se budu zabývat dopady z účtování odložené daně na vzorových příkladech. Tato praktická část je rozdělena do 4 částí – první 3 části popisují výpočet a účtování vybraných titulů pro vznik odložené daňové pohledávky nebo závazku. Poslední čtvrtá část popisuje výpočet celkové odložené daně za rok 2010.

Pro větší přehlednost jsou tyto výpočty provedeny pomocí fiktivní firmy AKOMED, a. s.

4.1 Představení podniku AKOMED, a. s.

Tato společnost vznikla v roce 2009 a zabývá se výrobou reklamních předmětů, velkoplošným tiskem a prodejem tiskárenských strojů.

V roce 2010 podnik poprvé účtoval o odložené dani. K datu 31. 12. 2009 si spočítal výši odložené daňové pohledávky, která činí 71 550 Kč.

U dlouhodobého majetku jsou odpisovým plánem stanoveny pomalejší účetní odpisy než odpisy daňové.

Účetní jednotka vykazuje každoročně výnos ve výši 2 000 000 Kč. Dále je známá výše daně z příjmů PO za rok 2010, a ta činí 234 000 Kč.

4.2 Odložená daň z titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny

Asi nejčastěji odložená daň vzniká z titulu rozdílné účetní a daňové zůstatkové ceny u dlouhodobého hmotného majetku.

Firma si pořídila barevnou velkoformátovou multifunkční tiskárnu HP Designjet 4500mfp 42 v hodnotě 840 000 Kč a rozhodla se, na základě účetního odpisového plánu, že tento stroj bude odepisovat 7 let. Tento odpisový plán vychází z opotřebení odepisované tiskárny.

Daňově bude firma odepisovat rovnoměrně. Multifunkční tiskárnu podnik zařadil podle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů do druhé odpisové skupiny (položka 2-40). Doba odepisování je 5 let, v prvním roce odepisování činí odpisová sazba 11 %, v dalších letech 22,25 %.

Tiskárnu podnik pořídil dne 18. srpna 2010 a ihned tento majetek zařadil do užívání. Účetní odpis se počítá od prvního dne následujícího měsíce, takže odpisy se budou počítat od měsíce září.

Měsíční odpis činí:

$$840\,000 : 84 = \mathbf{10\,000\,Kč}$$

Účetní odpisy za rok 2010 tak budou činit:

$$(840\,000 : 84) \times 4 = \mathbf{40\,000\,Kč}$$

V dalších letech bude roční hodnota odpisů:

$$(840\,000 : 84) \times 12 = \mathbf{120\,000\,Kč}$$

Účetně se bude odepisovat až do roku 2017, přičemž v tomto posledním roce se uplatní odpis pouze za 8 měsíců.

V následující tabulce uvádím účetní odpisy tiskárny za jednotlivé roky účetního odepisování a příslušné účetní zůstatkové hodnoty. Všechny hodnoty jsou uvedené v korunách.

Tab. č. 4-1 Účetní odpisy a účetní zůstatkové ceny v jednotlivých letech

Rok	Účetní odpis	Účetní zůstatková cena (ÚZC)
2010	40 000	800 000
2011	120 000	680 000
2012	120 000	560 000
2013	120 000	440 000
2014	120 000	320 000
2015	120 000	200 000
2016	120 000	80 000
2017	80 000	0

Pramen: autor

V další tabulce uvádím daňové odpisy za jednotlivé roky a daňové zůstatkové ceny. Všechny hodnoty jsou uvedené opět v korunách.

Tab. č. 4-2 Daňové odpisy a daňové zůstatkové ceny v jednotlivých letech

Rok	Daňový odpis	Daňová zůstatková cena (DZC)
2010	92 400	747 600
2011	186 900	560 700
2012	186 900	373 800
2013	186 900	186 900
2014	186 900	0

Pramen: autor

Pro výpočet odložené daně je nutné zjistit vzniklý přechodný rozdíl. Ten se zjistí rozdílem účetní zůstatkové ceny (800 000 Kč) a daňové zůstatkové ceny (747 600).

$$800\,000 - 747\,600 = 52\,400\text{ Kč}$$

Zde vidíme, že:

- účetní zůstatková cena > daňová zůstatková cena
- vznikl zdanitelný přechodný rozdíl, který vede k **odloženému daňovému závazku**
- to vede ke zvýšení nákladů na daň z příjmů

Odložená daň se vypočítá tak, že vzniklý přechodný rozdíl se vynásobí sazbou daně:

$$52\,400 \times 19 \% = 9\,956 \text{ Kč}$$

Účetní operace v roce 2010	Kč	Má dáti	Dal
1. Účetní odpis	40 000	551	082
2. Odložený daňový závazek	9 956	592	481

4.3 Odložená daň z titulu nezaplaceného SP a ZP

Dalším velmi častým případem vzniku nutnosti účtovat o odložené dani je nezaplacení sociálního a zdravotního pojištění zaměstnavatelem.

Podnik AKOMED, a. s. vyplatil v roce 2010 hrubé mzdy ve výši 4 000 000 Kč. Ve čtvrtém čtvrtletí se dostal do platební neschopnosti. Do konce ledna 2011 neodvedl za měsíce říjen, listopad a prosinec sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. V souladu se zákonem o daních z příjmů není tato nákladová položka v tomto případě daňově účinná.

Hrubé mzdy za toto období činí 1 000 000 Kč, srážka z příjmů zaměstnanců ze závislé činnosti na úhradu SP a ZP činí 110 000 Kč (11 %) a neuhrazené SP a ZP ze strany zaměstnavatele činí 340 000 Kč (34 %).

ÚČETNÍ OPERACE	Kč	Má dáti	Dal
1. Hrubé mzdy zaměstnanců	1 000 000	521	331
2. Vyúčtování srážky z příjmu zaměstnanců ze závislé činnosti na úhradu SP a ZP (4,5 % a 6,5 %, celkem 11 %)	110 000	331	336
3. Předpis závazku zaměstnavatele na SP a ZP (9 % a 25 %, celkem 34 %)	340 000	524	336
4. Úhrada SP a ZP za zaměstnance (VBÚ)	110 000	336	221

Vzniklý přechodný rozdíl tedy činí **340 000 Kč** ($1\,000\,000 \times 34\%$).

Podnik má *jistotu*, že v příštím účetním (a zdaňovacím) období tuto částku odvede a bude si tak moc snížit základ daně. Pouze v tomto případě si může z této částky vypočítat a zaúčtovat odloženou daňovou pohledávku.

V roce 2011 došlo k úhradě ZP a SP. V případě, že podnik vytvoří dostatečný zdanitelný zisk, sníží si o uhrazenou částku základ splatné daně z příjmů a odložená daňová pohledávka je pokryta z úspory na splatné dani.

Rok 2010	v Kč	Má dáti	Dal
1. Odložená daňová pohledávka ($340\,000 \times 0,19$)	64 600	481	592

Rok 2011	v Kč	Má dáti	Dal
1. Úhrada ZP a SP za rok 2010	340 000	336	221
2. Rozpuštění odložené daňové pohledávky	64 600	592	481

4.4 Účetní rezervy

Podnik se rozhodl, že na základě zkušeností z prvního roku podnikání, začne vytvářet každý rok rezervy na záruční opravy. Tato rezerva je ve výši 20 000 Kč. Tvorba rezervy není daňově uznatelným nákladem. Tím se stane až v roce, kdy se skutečně zrealizují záruční opravy.

Jak jsem zmínila v předchozí kapitole, účetní jednotka předpokládá, že následující roky podnikání bude mít dostatečný zisk, což je podmínkou pro vykázání daňové pohledávky.

Podnik musí nejdříve vypočítat rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou rezervy. Jelikož daňová hodnota rezervy je nulová, vznikne přechodný rozdíl ve výši **20 000 Kč** ($20\,000 - 0 = 20\,000$).

Jak už jsem dříve několikrát zmínila, odložená daň se počítá pomocí daňové sazby za příští období, v tomto případě odložená daň z titulu rezervy za rok 2010 podnik použije sazbu platnou v roce 2011, tedy 19 %.

$$20\,000 \times 0,19 = 3\,800 \text{ Kč}$$

Účtování odložené daňové pohledávky z titulu rezervy za rok 2010 bude vypadat následovně:

Účetní operace v roce 2010	Kč	Má dáti	Dal
1. Tvorba rezervy na záruční opravy	20 000	554	459
2. Tvorba odložené daňové pohledávky	3 800	481	592

V roce 2011, kdy by zákazník uplatnil záruku, podnik by poslal stroj na záruční opravu a od tohoto dodavatele by dostal fakturu na částku 20 000 Kč, účtovalo by se takto:

Účetní operace 2011	Kč	Má dáti	Dal
1. Faktura od servisní firmy na záruční opravu	20 000	518	321
2. Zaplacení faktury z BÚ (výpis z BÚ)	20 000	321	221
3. Rozpuštění rezervy na rizika	20 000	459	554
4. Rozpuštění odložené daňové pohledávky	3 800	592	481

4.5 Celková odložená daň

Jak uvádím na začátku kapitoly, podnik měl za předchozí období, tedy k 31. 12. 2009, odloženou daňovou pohledávku v hodnotě 71 550 Kč. Odložená daň se počítá s daňovou sazbou platnou pro následující období, v tomto případě konečný stav v roce 2009 s použitím sazby platnou v roce 2010 a konečný stav v roce 2010 s použitím sazby platnou v roce 2011. Jelikož v obou těchto letech je daňová sazba pro právnické osoby ve stejné výši, a to 19 %, nemusí podnik přepočítávat výši odložené daně za rok 2009 pomocí nové sazby.

V prvním roce účtování o odložené dani účtujeme pouze rozdíl mezi počátečním stavem (tedy stav k 31. 12. 2009) a konečným stavem (tedy stav k 31. 12. 2010).

Tab. č. 4-3 Výpočet odložené daně

Titul	Přechodný rozdíl	Odložená daň
Rozdílná účetní a daňová zůstatková cena	- 52 400	- 9 956
Nezaplacené sociální a zdravotní pojištění	340 000	64 600
Tvorba rezervy	20 000	3 800
Celkem	307 600	58 444

Pramen: autor

Záporná čísla v tabulce představují zdanitelný přechodný rozdíl, případně odložený daňový závazek a kladná čísla jsou odčitatelné přechodné rozdíly, případně odložené daňové pohledávky.

Výsledný přechodný rozdíl činí 307 600 Kč a **výsledná odložená daňová pohledávka je ve výši 58 444 Kč.**

Jelikož se účtuje pouze rozdíl mezi konečným stavem za předchozí období (2009) a konečným stavem běžného období (2010), výsledná odložená daň bude ve výši **13 106 Kč** (71 550 – 58 444).

Protože došlo k poklesu odložené daňové pohledávky, představuje toto snížení pro podnik náklad.

Účtování v roce 2010:	Částka	Má	Dáti	Dal
1. Odložená daň za předchozí období (rok 2009)	71 550	481		428
2. Splatná daň z příjmů z běžné činnosti	234 000	591		341
3. Změna stavu odložené daně z běžné činnosti	13 106	592		481

Schéma č. 4-1 Účet zisku a ztráty s odloženou daní

Má Dáti	710 – Účet zisku a ztráty		Dal
551 – Odpisy DNM a DHM	40 000	6xx - Výnosy	2 000 000
554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	20 000		
591 – Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	234 000		
592 – Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená	13 106		
Výsledek hospodaření za účetní období	1 692 894		
Σ	2 000 000	Σ	2 000 000

Pramen: autor

Kdyby podnik o odložené dani neúčtoval, bude tato situace vypadat následovně:

Schéma č. 4-2 Účet zisku a ztráty bez odložené daně

Má Dáti	710 – Účet zisku a ztráty		Dal
551 – Odpisy DNM a DHM	40 000	6xx - Výnosy	2 000 000
554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	20 000		
591 – Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	234 000		
Výsledek hospodaření za běžné období	1 706 000		
Σ	2 000 000	Σ	2 000 000

Pramen: autor

Zde je vidět, že kdyby podnik o odložené dani neúčtoval, měl by vyšší zisk, který by například použil k výplatě podílů na zisku, dividend nebo přidělil fondům. V tomto příkladu je výše odložené daně pouze v řádech tisíců, takže zřejmě by tento podnik případné vzniklé ekonomické potíže nebyly až tak zásadního charakteru. Ale pokud by vznikl odložený daňový závazek ve vyšší hodnotě, například v řádech statisíců, už by s tím mohl mít podnik znatelné potíže.

5 ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo popsat problematiku odložené daně především v podmínkách České Republiky, vysvětlit a popsat jednotlivé základní tituly vedoucí k odložené dani a provést výpočty a účtování vybraných titulů na vzorových příkladech.

V první části bakalářské práce jsem se zaměřila na vývoj a historii odložené daně v českých podmínkách, ale také zde popisuji vývoj Mezinárodního účetního standardu IAS 12.

V druhé části jsem se zaměřila na charakteristiku a význam odložené daně. Zde popisuji mimo jiné metody výpočtu odložené daně, výpočet odložené daně, jaké vznikají rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně. Zaměřila jsem se zde rovněž na účtování a výpočet odložené daně v prvním roce účtování o odložené dani a pak v následujících letech. Hlavně jsem se soustředila na popis jednotlivých základních titulů vedoucí ke vzniku odložené daně.

V poslední, třetí, části jsem se zaměřila na poukázání dopadů z účtování odložené daně na praktických příkladech. Tyto příklady jsem aplikovala na fiktivní firmu AKOMED, a. s. Vybrala jsem tři základní tituly vedoucí ke vzniku odložené daně - rozdílná účetní a daňová zůstatková cena, nezaplacené sociální a zdravotní pojištění a tvorba účetní rezervy. Na každém tomto titulu jsem jednotlivě provedla výpočty a ukázkou zaúčtování, v některých případech pro větší názornost i to, jak by vypadalo účtování v následujícím období. Ze všech těchto titulů jsem pak vypočetla celkovou odloženou daň, kterou jsem zaúčtovala. Také jsem poukázala na rozdílný výsledek hospodaření se zaúčtováním odložené daně a bez zaúčtování odložené daně.

Odložená daň je významnou účetní kategorií, která může zásadně ovlivnit hospodaření účetní jednotky. V případě vzniku odloženého daňového závazku se zvýší náklady na daň z příjmů a tím se sníží výsledek hospodaření, takže bude jaksi „zadržena“ určitá část zisku na příští období. Tato část zisku by jinak mohla být použita

na vyplácení dividend, přidělení fondům a podobně a v příštích obdobích by tyto peníze podnik postrádal a mohl se díky tomu dostat do nemalých ekonomických potíží.

Samozřejmě odložená daň nezajistí naprosto úplný a správný obraz hospodářské situace účetní jednotky, ale velkou měrou tomu napomáhá. Odložená daň se prosadila do účetních předpisů jako závazné pravidlo i přesto, že její přínos nemusí vždy odpovídat vynaloženému úsilí na její zjištění a vykázání.

Seznam použité literatury

Knižní tituly

- DVOŘÁKOVÁ, D., VOMÁČKOVÁ, H., MÜLLEROVÁ, L. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2009. 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
- JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.
- RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
- SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy pro podnikatele*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 351 s. ISBN 978-80-7263-439-2.
- ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 294 s. ISBN 978-80-247-2760-8.

Právní předpisy

- ČÚS pro podnikatele č. 003 – Odložená daň
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Tištěná periodika

- KOLEKTIV AUTORŮ. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále.* Český Těšín: Poradce, 2010, č.1. ISSN 1213-6298.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále.* Český Těšín: Poradce, 2009, č. 11. ISSN 1213-6298.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Daně, účetnictví: vzory a případy.* Český Těšín: Poradce, 2009. č. 9 – 10. ISSN 1213-9270.
- KOLEKTIV AUTORŮ, *Účetnictví v praxi.* Praha: ASPI, 2009, č. 11. ISSN 1211-7307.

Elektronické zdroje

- www.business.center.cz

Seznam zkratek

ČR	Česká Republika
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
MF	Ministerstvo financí
PO	Právnícká osoba
SP	Sociální pojištění
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZOÚ	Zákon o účetnictví
ZP	Zdravotní pojištění

Seznam tabulek

Tab. č. 3-1 Jednotlivé druhy daní a jejich vztah k základu daně z příjmů	35
Tab. č. 4-1 Účetní odpisy a účetní zůstatkové ceny v jednotlivých letech.....	38
Tab. č. 4-2 Daňové odpisy a daňové zůstatkové ceny v jednotlivých letech	38
Tab. č. 4-3 Výpočet odložené daně	42

Seznam schémat

Schéma č. 2-1 Nové legislativní struktury účetnictví	6
Schéma č. 3-1 Účtování odložené daně v prvním roce	23
Schéma č. 4-1 Účet zisku a ztráty s odloženou daní	43
Schéma č. 4-2 Účet zisku a ztráty bez odložené daně	43

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha č. 1: Účtový rozvrh